



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: SENTENCIA - EXPTE N° 33.690-I "SMG LIFE COMPAÑIA DE SEGUROS DE RETIRO S.A."

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El expediente N° **33.690-I** caratulado: "**SMG LIFE COMPAÑIA DE SEGUROS DE RETIRO S.A. S/ APELACIÓN**"; a resolución de la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación) y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Pablo Porporatto dijo:

I.- Que, a fs. 19/29, se presenta el contribuyente e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 45/2010 (DV RR1P) de fecha 31/03/2010 emitida por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Palermo de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), mediante la cual se le determina la suma de pesos sesenta y cuatro mil sesenta y siete con veinte centavos (\$64.067,20) por los períodos fiscales 2005 y 2006 con relación al Impuesto a las Ganancias. Asimismo, se lo intima a ingresar intereses resarcitorios conforme el artículo 37 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), por la suma de pesos sesenta y dos mil sesenta y ocho con treinta centavos (\$62.068,30). A su vez, se le aplicó una multa por la suma de pesos cuarenta y cuatro mil ochocientos cuarenta y siete con cuatro centavos (\$44.847,04), equivalente a un setenta por ciento (70%) del impuesto omitido, en mérito de lo estipulado por el artículo 45 de la ley ritual.

Asegura que el organismo recaudador, con motivo de una verificación, entendió que los pagos por comisiones y otros servicios abonados a monotributistas no recurrentes se habrían deducido en exceso de lo admitido por las normas legales y reglamentarias.

Esgrime que, según el artículo 30 del Anexo de la Ley N° 25.865, el artículo 39 del Decreto N° 806/04 y el artículo 36 de la Resolución General N° 1699/2004 los límites cuantitativos establecidos en estas normas deben calcularse sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio.

Expone que la AFIP considera, en función de lo que opinó la Dirección de Asesoría Técnica en el dictamen N°

09/2009, que el límite en cuestión se refiere al total de compras, locaciones o prestaciones que estén correlacionadas con costos o gastos del ejercicio fiscal y no con otros conceptos. Por ende, siguiendo el criterio adoptado por la AFIP, afirma que no deberían formar parte de la base de cálculo, las adquisiciones para inversiones o bienes de uso como así tampoco las remuneraciones abonadas al personal.

Opina que el artículo 39 del Decreto N° 806/04, dictado al amparo de la delegación prevista por el artículo 30 del Anexo de la Ley N° 25.865, ha excedido el marco de las facultades del Poder Ejecutivo, ya que aumentó la cuantía del tributo, al reducir el monto potencial de conceptos deducibles. Por ello, indica que dicho decreto deviene ilegítimo y, consecuentemente, en inconstitucional por violar lo dispuesto por los artículos 4, 19, 28, 75 inc. 2°, 76 y 99 inc. 2° de la Constitución Nacional.

Aduce que el derecho al cálculo de los límites para la deducción de las compras de bienes y servicios a monotributistas no recurrentes, computando el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal, surge nítido y sin dificultad interpretativa alguna de la letra expresa de la normativa aplicable.

Ratifica que, si la ley dispone que a los efectos de las limitaciones porcentuales debe computarse el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes a un mismo período fiscal, resulta obvio que la idea de “total” comprende tanto a las que pudieron haber incidido en el resultado del ejercicio como aquellas que, en virtud de normas contables o, en su caso fiscales, han debido formar parte íntegra o parcialmente del activo, como ser compra de materiales, de bienes de uso, de derechos y de bienes inmateriales así como de todo tipo de servicios y locaciones.

Razona que los bienes pueden ser materiales o inmateriales y comprenden las cosas y los derechos. A su vez, cualquier tipo de bien, locación o prestación pueden ser adquirido a un monotributista, independientemente de que su imputación contable sea a los resultados o a algún rubro del activo.

Confirma que si se compra un bien de uso a un monotributista la deducción procederá no ya como gasto del ejercicio sino a través de la amortización de ese bien en función de sus años de vida útil. Del mismo modo sostiene que, a los fines impositivos, si se compra un derecho el costo incurrido incidirá en el momento de su venta, detrayendo del modo de la misma y como partida negativa el costo de adquisición.

Revela que es errónea la interpretación de que la ley del impuesto a las ganancias limite la deducción de las compras o gastos activados, ya que los mismos podrán no ser deducibles en el ejercicio en que se efectuaron, pero lo serán en uno o varios ejercicios siguientes, ya sea como amortizaciones o como costo de bienes que se venden.

Reitera que en el artículo 30 de la Ley N° 25.865, el legislador ha elegido un criterio para la base contra la cual comparar las adquisiciones a monotributistas que no se relaciona con lo que ha incidido o no en el resultado del ejercicio, sino con lo que se ha comprado durante su transcurso. De esta manera, una interpretación diferente llevaría a un propósito no querido por el legislador, ya que las compras de bienes, servicios o prestaciones cuya incidencia abarca más de un ejercicio fiscal terminarían no computándose a los efectos del límite, cercenándose de ese modo, en forma arbitraria e ilegítima, el derecho a una deducción admitida por la ley.

Indica que no ha impugnado importe alguno en concepto de pagos efectuados a productores y otros proveedores o prestadores de servicios categorizados como monotributistas, porque ellos no han superado los límites establecidos por el artículo 30 de la Ley N° 25.865, tal como surge de la pericia contable ofrecida y producida por la contribuyente obrante en las Actuaciones Administrativas.

Afirma que las operaciones bajo revisión no superan los límites previstos respecto de la totalidad de las compras, locaciones o prestaciones de cada uno de los respectivos ejercicios fiscales, comprendiendo dentro de estas últimas todas las compras de bienes, ya sean estos insumos corrientes como bienes de uso o de inversión. Del mismo modo, ratifica que las locaciones y prestaciones comprenden a las locaciones de obra u otras locaciones o prestaciones semejantes, tanto las computadas como gastos operativos como las contabilizadas integrando el valor de bienes activadas.

Plantea que a efectos de computar los límites de deducibilidad de operaciones no recurrentes con monotributistas, se debería tomar la totalidad de las operaciones de todo tipo, ya que cualquier restricción en dicho cómputo por el eventual destino de los bienes, locaciones o prestaciones involucradas, implicaría establecer limitaciones no contempladas por la norma.

En este orden de ideas, sostiene que, las limitaciones que pueda efectuar la ley del gravamen para determinar la cuantía de la deducibilidad de determinadas compras no necesariamente deben ser interpretadas con relación a la incidencia de dichos parámetros en el resultado impositivo del ejercicio o con relación al propio concepto sujeto a limitación.

Expresa que cuando el legislador quiso excluir determinadas compras para el cálculo de los límites lo hizo en forma expresa.

Con respecto al análisis de la ilegalidad e irrazonabilidad del artículo 39 del Decreto N° 806/04, indica que los límites allí establecidos no podrían ser inferiores al 8% y al 22%, respectivamente (10% según la ley menos una reducción máxima del 2% y 30% según la ley menos una reducción máxima del 8%).

Con respecto a la multa por omisión equivalente al 70% del impuesto presuntamente omitido, declara que no se le podría imputar una conducta culposa, en tanto la interpretación que pretende la AFIP excede los términos precisos de la ley. A su vez, en subsidio, alega error excusable de derecho. Finalmente, la actora ofrece prueba pericial contable, documental y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs 39/46vta, se presenta el Fisco Nacional y contesta el recurso interpuesto por la recurrente, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos. Solicita se rechace el recurso intentado con expresa imposición de costas. Cita jurisprudencia en respaldo de su criterio y hace reserva del caso federal.

III.- Que, a fs. 51, se ordenó la apertura a prueba de la presente causa, rechazando la oposición efectuada por el Fisco Nacional.

A fs. 84/89vta, se encuentra glosado el informe pericial contable ordenado en autos.

A fs. 98, se clausura el período probatorio en las presentes actuaciones, por haberse producido la prueba ofrecida en su totalidad.

A fs. 117/122 y fs. 123/125 obran agregados los alegatos producidos por la parte actora y por el fisco nacional, respectivamente.

Finalmente, a fs.126 se llamaron los autos para sentencia.

IV.- Que conforme se desprende del informe final de inspección glosado a fs. 496/508 del cuerpo III de Impuesto a las Ganancias de los antecedentes administrativos, las actuaciones de inspección se originaron a efectos de

desarrollar un estudio sectorial y plantear estrategias de fiscalización inherentes a la actividad de las compañías de seguros de retiro.

De la auditoria aplicada, precisamente del Rubro Egresos – Gastos por servicios prestados por proveedores monotributistas y con el fin de analizar la deducción de las comisiones abonadas a productores monotributistas, se emitió requerimiento solicitando a la recurrente aclaración acerca del criterio seguido para determinar la deducción de una operación con dichos sujetos considerando el carácter “recurrente” o “no recurrente”. Sobre este punto, la actora informó que, para discernir entre operaciones “recurrentes” y “no recurrentes”, aplicaron las normas previstas en el artículo 36 de la Resolución General (AFIP) N° 2150/06.

Asimismo, mediante un nuevo requerimiento, el Organismo fiscal petitionó a la recurrente que informe los productores “recurrentes” y “no recurrentes”, indicando el detalle de las operaciones en las que cada productor intervino. Adicionalmente, se solicitó información acerca de todos los proveedores segregando los “recurrentes” de los “no recurrentes” para los ejercicios fiscales 2005 y 2006, totalizando el monto facturado. A fs. 433 y fs. 434/436 del mismo cuerpo de antecedentes administrativos lucen los detalles de los proveedores monotributistas y los totales de proveedores “recurrentes” y “no recurrentes” al 30/06/2005 y al 30/06/2006 respectivamente.

Posteriormente, se aplicó sobre los gastos y compras efectuadas con productores, proveedores o prestadores de servicios categorizados como monotributistas considerados “no recurrentes”, los límites dispuestos en el artículo 30 del anexo de la Ley N° 25.865, el artículo 39 del Decreto Reglamentario N° 806/04 y el artículo 36 de la RG (AFIP) 1699/04 y 2150/05, a los efectos de controlar la deducción.

Seguidamente, se determina el monto total de compras, locaciones y prestaciones de servicios a partir de los balances generales de las fechas en cuestión. Se visualizó que el costo incurrido se refleja en el rubro Gastos de Producción y Explotación analizando las cuentas de resultados se determinaron los conceptos que no constituyen compras, prestaciones o locaciones de servicios. De este modo, según el criterio fiscal, se detrajeron del total de gastos de producción y explotación los conceptos que no constituyen compras, prestaciones o locaciones de servicios (sueldos, impuestos, tasas y contribuciones, amortizaciones de bienes de uso, licencias, etc., desvalorizaciones de inmuebles, var. juicios pesificación, pev. contingencias diversas, aporte ley 19.518, bonif. seguros a rentistas, retribución adm. y sínd.) y se obtuvo el total sobre el que se aplican los porcentuales deducibles.

Del cotejo de las declaraciones juradas de la actora, se determinó que aquella no había ajustado en el balance impositivo monto alguno en concepto de gastos y compras efectuados a productores, proveedores o prestadores de servicios registrados en el régimen simplificado. En consecuencia, el Fisco Nacional procedió a practicar el ajuste correspondiente por los períodos fiscales 2005 y 2006, reintegrando al balance impositivo el total de compras y gastos efectuados a productores, proveedores o prestadores de servicios monotributistas, admitiéndose solamente la deducción de los montos calculados en función de los límites mencionados.

V.- Que, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la litis.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/ Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. C/ Universidad de Buenos Aires s/ Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchiaiavello y Cía.

S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

En primer término, corresponde expedirse sobre el planteo de ilegalidad e irrazonabilidad endilgado por la actora, con respecto al artículo 39 del Decreto Reglamentario N° 806/04, que la lleva a tildar de ilegítimo e inconstitucional a tal decreto.

Al respecto, cabe mencionar que el art. 30 de la ley dice que *“Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el presente régimen sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del DIEZ POR CIENTO (10%) y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del TREINTA POR CIENTO (30%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal. En ningún caso podrá imputarse a los períodos siguientes el remanente que pudiera resultar de dichas limitaciones.*

El Poder Ejecutivo nacional podrá reducir los porcentajes indicados precedentemente hasta en, un DOS POR CIENTO (2%) y hasta en un OCHO POR CIENTO (8%), respectivamente, de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas y en función de las categorías y actividades establecidas en el artículo 82 y concordantes del presente anexo. La limitación indicada en el primer párrafo del presente artículo no se aplicará cuando el pequeño contribuyente opere como proveedor o prestador deservicio para un mismo sujeto en forma recurrente, de acuerdo con los parámetros que a tal fin determine la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Lo expuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el sujeto proveedor se encuentre inscripto en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes Eventuales, previsto en el Título IV del presente Anexo”.

La norma transcripta habilita al Poder Ejecutivo a reducir esos porcentajes de limitación hasta en un 2% (cada proveedor) y hasta en un 8% (conjunto de proveedores), lo que lleva a concluir que dichos límites podrían reducirse en el extremo, hasta el 8% y el 22% respectivamente. Ello implica que los porcentajes definidos en la norma reglamentaria excedieron la facultad otorgada en el art. 30 de la ley 25.865, la cual además se aplicará *“de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas y en función de las categorías y actividades establecidas en el artículo 82 y concordantes del presente anexo”.*

En principio, cabe destacarse que la circunstancia de que este Tribunal Fiscal no pueda, como regla general, declarar la inconstitucionalidad de las normas (art. 185 de la ley 11.683) no impide que pueda analizar la cuestión y formular las objeciones constitucionales que considere pertinentes en el caso (CNCAF, Sala II, in re “Tagliaferro Susana Norma”, sentencia del 25/02/2022).

En esa inteligencia es dable recordar que cualquier extensión por vía reglamentaria de la carga fiscal que en forma taxativa prevé la ley a partir de la configuración de los respectivos hechos imponibles, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo.

Ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, es decir, el Congreso Nacional (en tal sentido, EVES ARGENTINA SA - CSJN – 14/10/1993). Los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros).

El principio de legalidad o reserva de ley no es sólo una expresión jurídica formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la

representatividad de los contribuyentes. En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos 329:1554).

Ante ello y aun entendiendo que le asiste razón a la recurrente, en el sentido de que el Poder Ejecutivo se ha excedido en el establecimiento de la limitación prevista en el mencionado art. 39 del Dec. 806/04, dado que según el alcance de las facultades otorgadas, los límites podrían reducirse hasta llegar –en su extremo- a un 8% y a un 22% respectivamente, la limitación impuesta en el art. 185 de la ley 11.683 impide a este Tribunal pronunciarse respecto de la falta de validez constitucional de leyes y reglamentos.

VI.- Que, sentado lo precedente, corresponde que seguidamente se analice lo que deben incluir los montos que determinan los porcentajes límite a considerar, respecto de los cuales las partes no están de acuerdo.

A fin de dilucidar el alcance de la norma, el Artículo 30 de la Ley N° 25.865 definió que los topes a aplicar sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones de un mismo ejercicio fiscal.

Cabe recordar que la apelante, considera que la limitación establecida en el Artículo 30 de la Ley N° 25.865 debe abarcar todas las compras, locaciones y prestaciones, y entiende que dentro de ese total deben incluirse operaciones que pudieron haber incidido en el resultado del ejercicio, como así también aquellas que, en virtud de normas contables o fiscales, han formado parte íntegra o parcialmente del activo, como por ejemplo compras de materiales, de bienes de uso, de derechos y de bienes inmateriales. Asimismo, considera que dentro de esa totalidad, se deben incorporar las remuneraciones abonadas al personal.

Es dable destacar que la mencionada ley estableció pautas específicas respecto del cómputo de operaciones en la liquidación del impuesto a las ganancias, para los contribuyentes del régimen general que contraten con aquellos monotributistas no recurrentes. La norma en trato alude al cómputo de operaciones en la liquidación del impuesto a las ganancias, por parte de adquirentes, locatarios o prestatarios de sujetos monotributistas. Es así que al aludir a adquirentes, locatarios o prestatarios, la norma está imponiéndoles a aquellos un límite respecto de gastos de servicios y locaciones y adquisiciones de bienes que resulten computables en la liquidación del gravamen, en relación a operaciones con sujetos del mencionado régimen simplificado. Dicho límite viene dado por dos porcentajes, uno referido a cada sujeto monotributista y el otro respecto del total de sujetos monotributistas, conforme lo tratado en el Considerando anterior. Ambos límites aplican respecto del “total de las compras, locaciones o prestaciones comprendidas en el mismo ejercicio fiscal”, importe este último que incluye operaciones con sujetos monotributistas (recurrentes y no recurrentes) más las operaciones con sujetos del régimen general, actuando todos estos sujetos como vendedores, prestadores o locadores.

En esa línea, no deberían incluirse dentro del total de compras, prestaciones o locaciones a las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia dado que, aun cuando resultan deducibles en la liquidación del gravamen, los empleados en relación de dependencia no son proveedores, prestadores ni locadores de servicio. Tampoco corresponde incluir a los impuestos y otros conceptos (por ejemplo amortizaciones) que el Fisco Nacional expresamente excluyó por no constituir prestaciones o locaciones de servicios ni provisión de bienes que impacten en la liquidación del impuesto a las ganancias como gastos o costos del ejercicio en los periodos fiscales 2005 y 2006 (fs. 451 y 473 de los antecedentes administrativos).

Con respecto a la prueba pericial contable producida a fs. 84/89vta. los resultados de la misma no arrojan datos que permitan derribar las mencionadas conclusiones. En cuanto a los saldos expuestos en los Balances contables

de la recurrente de las Inversiones y los Bienes de Uso no resultan prestaciones o locaciones de servicios ni provisión de bienes que impacten en la liquidación del impuesto a las ganancias como gastos o costos.

Por lo expuesto, corresponde concluir que la parte actora consideró dentro de su base de cálculo para establecer los límites previstos, ítems no contemplados por el texto legal, por lo que corresponde confirmar el impuesto determinado.

VII.- Que, no habiendo agravios concretos con relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación en este acto. No obstante ello, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco Nacional como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

VIII.- Que expuesto lo que antecede, corresponde analizar si existió alguna causal que permita convalidar el accionar de la encartada en la figura del “error excusable”, figura que fue expresamente invocada por la apelante.

Sobre el particular, cabe señalar que el mismo es parte integrante del elemento subjetivo de la figura descripta en el artículo 45 de la ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), atento a que puede sostenerse tal causal exonerativa de responsabilidad, cuando medie una razonable oscuridad de las normas o exista una hermenéutica diferente que coloque al contribuyente en la posibilidad razonable- de equivocarse al aplicarlas o en una situación de confusión que lo lleve a incurrir en la infracción (“Ecohábitat S.A.” C.N.C.A.F. SALA IV del 7/5/09, “Coop. Agrícola De Manuel Ocampo Ltda” TFN, Sala A 2/11/98 entre muchos otros), lo que los suscriptos entienden que aconteció en las presentes actuaciones.

Bajo tales pautas hermenéuticas debe revocarse la multa aplicada, pues si bien el aspecto objetivo de la infracción quedó configurado, su conducta resulta justificada en la inteligencia de las normas aplicables. En el caso de autos, es menester recordar que, el artículo 30 de la Ley N° 25.865 expone los porcentajes a aplicar sobre el total de compras, locaciones o prestaciones efectuadas en un mismo ejercicio fiscal, vocablos que pudieron conducir a que, la parte actora razonablemente entendiera que dentro de la base para el cálculo de los porcentajes podían incluirse conceptos o gastos no expuestos en la normativa, dicha situación se produce, ante la inexistencia de normas claras que inequívocamente le impusieran obrar en sentido diverso al que lo hizo, o que la interpretación de las disposiciones legales y reglamentarias en juego era dudosa, por lo que es admisible la invocación del error excusable.

Sobre el particular, y en el mismo sentido, la Sala IV de la Cámara Contencioso Administrativo Federal “Italnorte SAACIEF” de fecha 14/10/2014 ha expresado que “... *ante la existencia de jurisprudencia contradictoria sobre la materia, se entiende razonable que la actora pudiera haber interpretado el caso de una manera diferente a como lo hizo la Administración Fiscal, lo que conlleva la posibilidad real de incurrir razonablemente en una equivocación que por sus características no merece ser sancionada. Todo ello induce a este Tribunal a considerar que existió error excusable eximente de sanción en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.).*”

Ello así, corresponde revocar la resolución apelada en cuanto aplica sanción al contribuyente. Las costas en este aspecto corresponde aplicarlas por su orden en atención a las particularidades de la cuestión.

El Dr. Armando Magallón dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Pablo Porporatto.

El Dr. José Luis Pérez dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos que efectúa el Vocal Instructor y, en lo sustancial, comparto las consideraciones efectuadas en su voto, pero disiento en la conclusión a la que arriba en el mismo.

II.- En efecto, tal como lo señala en el Considerando V de su voto, corresponde en primer término expedirse sobre el planteo de ilegalidad e irrazonabilidad que plantea la actora respecto del artículo 39 del Decreto Reglamentario N° 806/04.

Tal como lo pone en evidencia el instructor, el art. 30 de la ley dice que *“Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el presente régimen sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del DIEZ POR CIENTO (10%) y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del TREINTA POR CIENTO (30%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal. En ningún caso podrá imputarse a los períodos siguientes el remanente que pudiera resultar de dichas limitaciones. El Poder Ejecutivo nacional podrá reducir los porcentajes indicados precedentemente hasta en, un DOS POR CIENTO (2%) y hasta en un OCHO POR CIENTO (8%), respectivamente, de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas y en función de las categorías y actividades establecidas en el artículo 82 y concordantes del presente anexo. La limitación indicada en el primer párrafo del presente artículo no se aplicará cuando el pequeño contribuyente opere como proveedor o prestador deservicio para un mismo sujeto en forma recurrente, de acuerdo con los parámetros que a tal fin determine la Administración Federal de Ingresos Públicos. Lo expuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el sujeto proveedor se encuentre inscripto en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes Eventuales, previsto en el Título IV del presente Anexo”*.

En tanto el artículo 39 del Decreto Reglamentario 806/2004 establece: *“Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos adheridos al Régimen Simplificado (RS), por las operaciones efectuadas con éstos, sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias: a) Respecto de un mismo proveedor: hasta un DOS POR CIENTO (2%), y b) respecto del conjunto de proveedores: hasta un total del OCHO POR CIENTO (8%). c) Los porcentajes señalados en los incisos precedentes se aplicarán sobre el total de compras, locaciones o prestaciones correspondientes a un mismo ejercicio fiscal.”*

De las transcripciones realizadas se observa que el artículo de la Ley habilita al Poder Ejecutivo a reducir los porcentajes de limitación hasta **“en”** un 2% (cada proveedor) y hasta **“en”** un 8% (conjunto de proveedores), lo que lleva a concluir que dichos límites podrían reducirse en el extremo, hasta un 8% y un 22% respectivamente. Ello implica, como lo advierte mi distinguido colega, que los porcentajes definidos en la norma reglamentaria excedieron la facultad otorgada en el art. 39 del decreto reglamentario, la cual además está circunscripta *“de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas y en función de las categorías y actividades establecidas en el artículo 82 y concordantes del presente anexo”*.

Que lo expuesto lleva al suscripto a reiterar aquí los conceptos vertidos en su voto -en minoría- en la causa “Lutz, Juan Jacobo s/recurso de apelación”, sentencia de esta Sala de fecha 23/05/2022, donde sostuve que *“En primer lugar, cabe señalar que cualquier extensión por vía reglamentaria de los supuestos que en forma taxativa prevé la ley como hechos imponible, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo.”*

“Ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de

tales atribuciones, es decir, el Congreso Nacional (en tal sentido, EVES ARGENTINA SA - CSJN - 14/10/1993). Los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros)."

"El principio de legalidad o reserva de ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos 329:1554)."

"Cabe recordar que en nuestro sistema jurídico la Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación."

Agregué entonces que: *"Debe destacarse que la circunstancia de que este Tribunal Fiscal no pueda, como regla general, declarar la inconstitucionalidad de las normas no impide que pueda analizar la cuestión y formular las objeciones constitucionales que considere pertinentes en el caso (CNCAF, Sala II, in re "Tagliaferro Susana Norma", sentencia del 25/02/2022); para concluir resolviendo de acuerdo a las normas legales emanadas del Poder Legislativo y supranacionales aplicables al caso, conforme la jerarquía normativa consagrada por nuestra constitución."*

Ante ello, debo señalar que le asiste razón a la recurrente, por lo que corresponde concluir que el Poder Ejecutivo se ha excedido en el establecimiento de la limitación prevista en el mencionado art. 39, dado que según las facultades otorgadas, los límites podrían reducirse hasta llegar –en su extremo– a un 8% y a un 22% respectivamente, por ende se entiende que no resultan aplicables, subsistiendo los límites previstos en el primer párrafo del art. 30 de la ley aplicable, del 10% y el 30%, respectivamente.

III.- Que, sentado ello, corresponde analizar lo que deben incluir los montos que determinan los porcentajes límites a considerar, respecto de los cuales las partes no están de acuerdo. En este aspecto, cabe coincidir con el análisis que efectúa el Dr. Porporatto en el Considerando VI de su voto y a la conclusión que allí arriba en cuanto a que no resulta lógico ni consistente con la finalidad de la limitación tratada incluir dentro del total de compras, prestaciones o locaciones las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia, dado que aun cuando resultan deducibles en la liquidación del gravamen no son proveedores, prestadores ni locadores de servicio. Tampoco los impuestos y otros conceptos (por ejemplo amortizaciones) que el Fisco Nacional expresamente excluyó por no constituir prestaciones o locaciones de servicios ni provisión de bienes que impacten en la liquidación de del impuesto a las ganancias como gastos o costos del ejercicio en los periodos fiscales 2005 y 2006 (fs. 451 y 473 de los antecedentes administrativos); concluyendo en que la parte actora consideró dentro de su base de cálculo para establecer los límites previstos, ítems no contemplados por el texto legal.

IV.- No obstante ello y conforme lo indicado en el Considerando II de este voto, corresponde aplicar los topes previstos (10% y 30%) en el art. 30 de la ley bajo análisis. Con relación al periodo fiscal 2005, aplicando el 10% sobre \$ 751.968,06, se observa que individualmente el monto de las operaciones con los sujetos monotributistas no superan \$ 75.196,81, en tanto que, considerando el 30% (\$ 225.590,42), el monto global de las operaciones del conjunto de monotributistas (\$200.641,96) resulta inferior. Con respecto al periodo fiscal 2006 aplicando el 10% sobre \$ 9.403.341,71 se observa que individualmente los montos de las operaciones con los sujetos monotributistas no superan \$ 940.384,17, en tanto que, considerando el 30% (\$ 2.821.152,51), el monto global de

las operaciones del conjunto de monotributistas (\$ 2.455.500,70) resulta inferior.

Por lo expuesto, debo concluir en que corresponde revocar el ajuste determinado y, como consecuencia de ello, los intereses resarcitorios y la multa aplicada en la especie. ASI LO VOTO.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada en autos en cuanto determina impuesto e intereses, con costas y revocar la sanción de multa al contribuyente, costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.